

河南人民出版社

主编 李杰

中國現行稅制教程

XIANYINGSHUIZHIZHIAOCHENG

ZHONGGUO

前 言

党的十四届三中全会通过了《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》，这标志着我国经济改革又进入了一个新的阶段。经济愈发展，税收愈重要。适应建立社会主义市场经济的需要，我国工商税制从1994年起，进行了大幅度的调整和改革。这是继1983——1984年的“利改税”后的又一次税收革命，此次改革的范围之广、力度之强、内容之深刻在新中国税制史上都是空前的。它对于加强宏观调控，进一步促进我国经济的快速发展，对于理顺各方面的分配关系，必然起到积极的作用。

这次税制改革从内容上看，在遵循统一税法、公平税负、简化税制、合理分权、理顺分配关系、保障财政收入的基本原则前提下，对我国的流转税、所得税、资源税和其它税种进行了全面的改革；从税制结构上看，新开征了一些税种，简并了一些税种，取消了一些税种，改革后的我国工商税制由原来的32个税种变为18个，税收制度从整体上、结构上发生了深刻的变化。

为了及时更新教学内容，宣传新税制，我们组织编写了这本《中国现行税制教程》。本书共分四篇十三章，分别阐述了我国现行税收制度的基本内容，并着重阐述了主体税种——流转税和所得税，突出了本书的特点。

本书是由多年从事税收专业教学工作的教师和税务部门的实际工作者共同完成的。在写作过程中力求结构严谨，内容详实、完整，文笔简练，通俗易懂。适宜作为普通高等学校和成人高等教育税务专业本、专科学生学习用教材，也可作为税务工作者岗位培训

教材以及广大纳税人了解和掌握新税制的参考书。

本书由李杰任主编，杜乃涛、孙富兴、孙超锋、郭龙奎任副主编，徐浩、屈二魁、薛振忠、刘文凯、高海涛、胡有富也参加了本书的编写。在写作过程中，我们参考了国内出版的同类教材和著作，由于篇幅所限，未作一一注明，在此一并表示感谢。本书不足之处，敬请读者批评指正。

编 者

一九九四年五月

目 录

第一篇 总 论

第一章 税收制度与税法	(1)
-------------------	-----

第一节 税收制度	(1)
第二节 税法	(4)
第三节 税制要素	(7)

第二章 中国社会主义税收制度的建立和发展	(25)
----------------------------	------

第一节 社会主义税收制度建立的原则	(25)
第二节 新中国税收制度的建立	(34)
第三节 七十年代以前的税制改革	(37)
第四节 社会主义建设新时期的税制改革	(42)

第二篇 流转税类

第三章 增值税	(56)
---------------	------

第一节 增值税的产生和发展	(56)
---------------------	------

第二节	增值税的概念、意义和特点	(62)
第三节	增值税的纳税人、课税对象和税率	(65)
第四节	增值税的计税依据和税额计算	(70)
第五节	增值税的纳税环节、纳税期限和纳税地点	(78)
第六节	增值税的减税免税和退税	(81)
第七节	增值税的征收和管理	(83)
第八节	电力产品征收增值税的具体规定	(88)

第四章 消费税 (92)

第一节	消费税的概念、意义和特点	(92)
第二节	消费税的纳税人、课税对象和税率(税额)	(94)
第三节	消费税的计税依据和税额计算	(99)
第四节	消费税的纳税环节、纳税期限和纳税地点	(107)
第五节	消费税的减税免税和退税	(110)
第六节	消费税的征收和管理	(112)

第五章 营业税 (116)

第一节	营业税的概念、意义和特点	(116)
第二节	营业税的纳税人、课税对象和税率	(118)
第三节	营业税的计税依据和税额计算	(122)
第四节	营业税的减税免税	(125)
第五节	营业税的征收管理	(128)

第六章 关 税 (132)

第一节	关税的概念、特点和作用	(132)
-----	-------------	-------

第二节	新中国关税制度的建立和发展·····	(136)
第三节	我国现行关税制度·····	(143)
第四节	非贸易性进口物品的征税·····	(151)
第五节	船舶吨税·····	(154)

第三篇 所得税类

第七章	企业所得税·····	(159)
-----	------------	-------

第一节	企业所得税的概念、特点及沿革·····	(159)
第二节	企业所得税的纳税人、征税对象和税率·····	(161)
第三节	企业所得税应纳税所得额的计算·····	(165)
第四节	企业应纳所得税额的计算·····	(176)
第五节	资产的税务处理·····	(179)
第六节	税收优惠与征收管理·····	(185)

第八章	外商投资企业和外国企业所得税·····	(188)
-----	---------------------	-------

第一节	外商投资企业和外国企业 所得税的基本制度·····	(188)
第二节	外商投资企业和外国企业 所得税的减免规定·····	(190)
第三节	外商投资企业和外国企业 应纳税所得额的计算·····	(194)
第四节	外商投资企业和外国企业 所得税的成本、费用计算·····	(197)

第五节	外商投资企业和外国企业应纳 所得税额的计算和征收·····	(202)
第六节	外商投资企业和外国企业 所得税的征收管理·····	(204)
第九章	个人所得税·····	(208)
第一节	个人所得税制度的建立和发展·····	(208)
第二节	个人所得税的纳税人和征税范围·····	(209)
第三节	个人所得税税率设计·····	(212)
第四节	个人所得税的计税依据和减免规定·····	(215)
第五节	个人所得税税额的计算和征收·····	(218)
第十章	农(牧)业税·····	(222)
第一节	农业税概述·····	(222)
第二节	农业税的征收制度·····	(226)
第三节	农林特产农业税·····	(231)
第四节	牧业税·····	(232)

第四篇 其它税类

第十一章	资源税·····	(236)
第一节	资源税的立法依据和开征目的·····	(236)
第二节	资源税的征收范围和纳税人·····	(238)

第三节	资源税的计税依据和税率·····	(241)
第四节	资源税的减免规定和征收管理·····	(245)
第十二章	对财产的征税·····	(248)
第一节	房产税·····	(248)
第二节	车船使用税·····	(254)
第三节	契税·····	(261)
第十三章	对特定目的行为的征税·····	(264)
第一节	土地增值税·····	(264)
第二节	耕地占用税·····	(272)
第三节	土地使用税·····	(275)
第四节	印花税·····	(282)
第五节	固定资产投资方向调节税·····	(291)
第六节	城市维护建设税·····	(299)

第一篇 总 论

第一章 税收制度与税法

第一节 税收制度

一、税收制度的概念

税收制度,简称“税制”,是国家制定的体现税收分配关系的税收法律、法规和征收管理制度的总称。它是国家向纳税单位和个人征税、纳税人向国家纳税的法律依据和工作规程。它体现着统治阶级的意志。

税收制度的概念从内涵上讲,包括以下几层意思:

第一,税收制度是国家制定的、征纳双方都必须执行的征税规范。一个国家建立税收制度,确定征税范围、设计税种、税率、规定纳税人,一方面是为约束纳税人必须履行纳税义务;另一方面是为了约束税务机关必须按照国家规定的征税规范组织税款征收。

第二,税收制度是一国占统治地位的阶级意志的体现,是为统治阶级的最大利益服务的。换言之,不同社会制度的国家,税制的性质是不同的,资产阶级国家的税制反映资产阶级的意志,为资产阶级的根本利益服务;社会主义国家的税制反映无产阶级意志,为整个社会广大劳动人民的根本利益服务。不仅社会制度不同的国家有不同性质的税制,而且相同社会制度的国家之间,以及同一国家的不同历史时期的税收制度,也是不尽相同的。因为不同的国家政治经济发展水平不同,税制自然就不会相同。而同一国家在不同的历史时期有不同的经济政治任务,为了实现其政治经济任务,国

家在税收制度上也必须做出与之相适应的变革。

第三,广义的税收制度,其内涵包括各种税收法律、法规,也包括税收管理制度。税收法规,是调整征纳之间税收关系的法律规范。一国税收体系中,各税种的有关税收分配政策、原则、内容、方式、方法等,都体现在税收的各项法令、条例、施行细则等具体规定中;税收管理制度,是税收管理体制和征收管理制度的总称,是调整国家内部各级政权机关税收管理权限和税收征管工作职责的规范。

二、税收制度的构造和类型

(一)税收制度的构造

税收制度是一个复杂的体系,它可以划分为三个层次:

1. 总体税收制度。是从整体角度来考察的税制,是各税类或税系的集合。在整个税制体系中,各税类的结合方式,即主体税类和辅助税类的搭配,构成了总体税制的结构。

2. 税系制度。是指某一类别税种的制度,如所得税类、流转税类、资源税类、财产行为税类等。它以各个具体的税种为要素,是同类具体税种的集合,如所得税包括企业所得税、个人所得税;资源税中包括土地资源税、矿产资源税等。

3. 税种制度。是指某一具体税种的要素及其结合方式,包括该税种的征税对象、纳税人、税率、计税依据、纳税环节、纳税期限等。这些要素的结合方式,称为税种的内部结构。

(二)税收制度的类型

从总体结构看,税收制度可分为两种类型:

1. 单一税制。是仅以一种征税对象为基础设置税种所形成的税制。其具体税种可以是一个,也可以是性质完全相同的少数几个税种。

单一税制是西方一些学者的理论主张,实践中并没有实行过。

根据各种主张的内容,单一税制又有以下四种类型:

(1)单一消费税制。这是17世纪重商主义者提出的一种主张。其主要理由是:社会中的每个人都要消费,对消费品课税,可以使税收负担普及全体人民,既能广泛取得财政收入,也可限制贵族及其它阶层的免税特权,使税负趋向公平。

(2)单一所得税制。单一所得税制的理论曾盛行于19世纪的法国和德国。其主要目的:一是简化税制;二是平衡社会财富。

(3)单一土地税制。这是18世纪法国的重农学派首先提出来的。一种税制设想。重农学派认为,农业是制造“纯产品”的唯一部门,地主是“纯产品”的唯一占有者。因此,一切税收都应课自地主,而对地主之外的租地农场主和工商业者则应免于课税。19世纪美国经济学家乔治·亨利又提出“单一地价税”的主张。他认为,资本主义制度存在着财富分配不公的弊病,产生这种弊病的主要原因是由于地主垄断土地,将社会进步带来的全部利益转化为地租收入。实行单一的地价税制,不仅可以满足国家的财政需要,而且可以克服财富分配不公的弊病,促进社会经济的发展。

(4)单一资本税制。这是最早产生于法国的一种税制设想。其代表人物日拉丹等人的目的在于将全部税负归资本所有者,免除无产者的税收负担。

2. 复合税制。是以多种征税对象为基础设置税种所形成的税制。它表现为多种税同时并存,相互配合。目前,世界各国的税制都属于复合税制,如美国税制是由80多个税种组成,日本税制是由60多个税种组成,我国现行税制是由20个税种组成。

复合税制中,各类税种的地位也不相同,有的处于主导地位,有的处于辅助地位,据此,又可将复合税制分为以下几种类型:

(1)单一主体税的复合税制。这是在多种税并存的情况下,以某一类税为主,其他类税为辅的税制类型。在社会经济发展的不同阶段,曾有过不同类税发挥着主导作用,并因此形成了不同的单一

主体税制。例如，在自然经济中，土地税一直是占主导地位的税种；商品经济形成的初期，曾有过以商品流转税为主的税制；目前，一些商品经济较为发达的国家，都实行以所得税为主体税的复合税制。

(2)双主体税的复合税制。这是在多种税中，以两类税为主，其他税为辅的税制类型。在历史上，当自然经济向商品经济转换的时期，曾存在过以土地税和商品流转税为主的时期；当商品经济有了一定的发展之后，也曾存在过商品税和所得税为主的时期。目前，仍有一些国家实行双主体税制，如法国的商品流转税和所得税各占税收总额的40%左右。我国目前的税制也是以商品流转税和所得税为主体的双主体税制。

(3)多种税并重的复合税制。就是以三类或三类以上的税为主要税种的税制。从国外的情况看，有的国家，商品流转税、所得税、财产税几乎各占30%，就属于这种类型。

第二节 税法

一、税法的概念及立法依据

有税必有法，无法便无税，税和法历来就是不可分割的。邓小平同志曾经指出：“为了保障人民民主，必须加强法制……做到有法可依，有法必依，执法必严，违法必究。国家和企业、企业和企业、企业和个人等等之间的关系，也要用法律形式来确定；它们之间的矛盾，也有不少要通过法律来解决。”^①邓小平同志的这段话，对于税收的法制建设是至关重要的。宪法是国家的根本大法，是一切法律的最高准则。国家征税的权利也源于宪法。我国宪法第五十六条明确规定：“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”这里

^① 《邓小平文选》1975—1982年，人民出版社1983年版，第136页。

所说的“依照法律”指的就是税法。税法是税收法律制度的总称,是调整税收征收关系的法律规范。所谓税收征收关系,就是国家为了实现其职能,由国家各级税务机关向负有纳税义务的单位和个人无偿征收货币和实物的关系。调整这种关系的法律就是税法。

二、税法的形式、立法程序和分类

(一)税法的形式

税法一般包括税法通则、单行税法、实施细则和补充规定等四个层次。其中,税法通则确定一个国家的税收制度、税制原则、税种设置等内容;单行税法分别规定各种税的基本征纳办法,它有时直接称为税法,如《中华人民共和国个人所得税法》,有时称作条例或暂行条例,如《中华人民共和国企业所得税暂行条例》、《中华人民共和国进出口关税条例》;实施细则是单行税法基本内容的解释,如《中华人民共和国个人所得税法实施细则》、《中华人民共和国增值税条例实施细则》等;补充规定是针对各税在施行中的各种特殊情况所作的适用说明,如国家税务局《关于外贸企业自营进口应征营业税的复函》、《关于金融保险业征收营业税问题的批复》、《关于对水利系统开展支农业务征免营业税问题的通知》等。目前,世界上只有少数国家单独制定税法通则,大多数国家则把税法通则的内容体现或包括在各个单行税法之中。中国现行税法就属于这后一种类型。

(二)税法的立法程序

税法既然也是法,就要符合一定的立法程序。国家税收的一般法规、条例,要由全国人民代表大会或由常务委员会审议通过,由国家主席命令公布施行,如《个人所得税法》、《外商投资企业和外国企业所得税法》;各税的暂行条例和试行办法,一般由国务院常务会议审议通过并由国家总理命令公布试行,如《中华人民共和国企业所得税暂行条例》;税法的施行细则,一般由财政部根据各税

的立法精神加以制定和公布施行；税法的具体解释和稽管手续，一般由各税的主管机关如：国家税务总局、海关总署作出统一解释和规定；有关地方税的施行细则和具体的征管办法，一般由省、直辖市、自治区一级的地方政府根据各地的情况作出具体规定。

由此可见，税法不仅要规定征税的对象、范围、标准、数额，而且要规定具体的征纳程序和征管办法，它涉及的内容很多，范围也很广。因此，要分别经由立法机关制定相应的法律，由各级政府作出具体规定，作为全社会的企、事业单位、各类经济组织和全体人民共同遵守的规范。

（三）税法的分类

根据“有税必有法”的原则，国家征收各种税，都必须有相应的税法做依据。不同的国家，税收的种类不同，依据的税法不同，可对税法作出如下分类：

1. 按照税法所规范的课税对象不同，可分为流转税法、收益（所得）税法、资源税法、财产、行为税法等类别。而每一类税法又包括有若干具体的税收法律制度，如我国的收益（所得）税法中包括着个人所得税法、企业所得税法、外商投资企业和外国企业所得税法等。

2. 按照税法对各级政府税收管辖权的规定不同，税法又可分为中央税法和地方税法。中央税法是调整中央政府与国内各经济组织或公民个人税收征纳关系的法律规范；地方税法是调整地方政府与其管辖权范围内的各经济组织和公民个人税收征纳关系的法律规范。

3. 按照税法的适用范围不同，可划分为国际税法、国内税法、涉外税法、外国税法等。国内税法是调整国家与国内经济组织或公民个人之间的税收征纳关系的法律规范。国际税法是调整不同国家政府之间关于税收权益分配关系的法律规范，它包括政府间的双边或多边税收协定，如“经合组织范本”、“联合国范本”等，前者

是经济合作和发展组织公布的签订双边或多边国际税收协定的示范样本,其全称是《关于对所得和财产避免重复课税协定范本》;后者是联合国经济和社会理事会公布的签订双边或多边国际税收协定的示范样本,其全称是《关于发达国家与发展中国家避免重复课税协定范本》。涉外税法是调整国家与具有涉外因素征纳关系的法律规范,如《外商投资企业和外国企业所得税法》。外国税法是外国政府同其本国内的经济组织或公民个人之间税收征纳关系的法律规范,如瑞典的“个人所得税法”、丹麦的“海员税法”、芬兰的“教会税法”等。

第三节 税制要素

一、纳税人

纳税人又称纳税义务人,是指税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。在税收法律关系上称为“纳税主体”,是“征税主体”的对称。每一种税的税法都必须明确规定纳税人,纳税人如果不依照税法履行纳税义务,就要承担法律责任。

纳税人包括自然人和法人。所谓自然人,是指公民个人;法人是相对自然人而言的,是依法成立并有独立支配的财产,能以自己的名义独立参与民事活动、享受民事权利和承担民事义务的社会组织。

负税人是与纳税人相关的但又不同于纳税人的概念。负税人即税款的实际负担者。纳税人与负税人有可能是一致的,但也有可能是不一致的。如对纳税人的收益所得课税(个人所得税或企业所得税),纳税人即为负税人;如对纳税人的营业收入额或销售收入额课税,税额就有可能通过商品或劳务价格的变动,部分地或完全地转移给购买者。特别是某些高档消费品,纳税人是生产企业或销售单位,而负税人则是商品的购买者。负税人不是税制构成的要

素,税法只规定某种税的纳税人,而不规定税额最终由谁负担。但是,国家在制定税收政策时必须认真研究各种税的负税人,因为,这既是一个重要的理论问题,也是现实的经济利益分配问题。

纳税人与代征人也是既有联系又有区别的两个概念。代征人,是指负有代征、代扣、代缴税款义务的单位 and 个人的简称。国家的各项税收,主要是由纳税人直接缴纳或由税务机关直接征收,但有的税种或其某一部分则实行代征(扣)代缴。所以,有的税法除规定纳税人之外,还规定有代收(扣)或代征人。代收(扣)代缴义务人,是指税法规定的向纳税人支付款项或纳税人取得应税收入时,代税务机关扣缴其应纳税款的单位和个人。如我国现行的个人所得税税法规定:“以所得人为纳税义务人,以支付所得的单位或者个人为扣缴义务人。”代扣代缴义务人必须依法履行代扣、代收代缴和代征代缴义务。对税法规定的负有代缴义务而又不严格履行代扣代缴义务的单位和个人,要承担相应的法律责任。

二、征税对象

(一)征税对象的含义

也称“课税对象”或“课税客体”。它是税法规定的必须征税的客观对象。它表明国家对什么征税和征税的广度。课税对象是区别不同税种的主要标志,也往往是一个税种名称的由来。例如:对企业所得征税就叫企业所得税,对增值额征税就叫增值税。不仅不同的课税对象构成不同的税种,而且根据课税对象的不同性质,全部税种又可分为不同的税类,即流转税类、所得(收益)税类、资源税类、财产税类、目的行为税类等。

征税对象随着社会生产力的发展变化而变化。在自然经济为主的社会里,土地和人丁是主要的课税对象。在商品经济条件下,商品的流转额、企业利润和个人所得成为主要的课税对象。在能够做为征税对象的客体比较广泛的情况下,征税对象的选择一般应

遵循有利于保证财政收入,有利于调节经济和税种适当简化的原则。即要保证财政收入,就必须选择经常而又普遍存在的经济活动及其成果作为课税对象;要调节国民经济中生产、流通、分配和消费,课税对象就不能是单一的,而应该多样化。但为了节省税收成本和避免税收负担的重复,又必须注意适当简化税种。

(二)与征税对象有关的概念

1. 税目。税目是征税对象的具体化。征税对象只是解决征税客体一般的外延范围。在税法中,为了具体计算税额,还必须对征税对象作出具体规定。同一课税对象的这种具体化就是税目。确定税目,对于课税对象比较复杂的税种是很重要的。其作用在于:一是明确征税范围,体现征税的广度,凡属税目列举之内的产品、收入或行为就是征税对象;二是对具体征税项目进行归类 and 界定,并针对不同的税目确定差别税率,以便于贯彻国家的各项经济政策和充分发挥税收的经济杠杆作用。在现行税制中,税目的确定有两种方法:

第一,列举法。就是按照每一种征税的产品或经营项目分别设置税目,必要时还可以在税目之下划分若干细目。如消费税税法列举了 11 个项目,在“酒”这个税目里又列举了“粮食白酒”等 6 个细目。列举法的优点是界限明确,便于掌握。

第二,概括法。即按商品大类或行业设计税目。如消费税税法中列举的“化妆品”等税目就是按概括法设计的。其优点是税目少,便于查找。

2. 税源。税源也是与课税对象既有密切联系又有区别的概念。税源是指税收课征的源泉,表明税收的最终出处。税收的源泉是国民收入,税收决定于经济,离开了经济的发展,税收就成了无源之水,无本之木。各个税种都规定了具体的课税对象,各有其不同的税源。有的税种其税源与课税对象一致,有的就不一致。如:企业所得税、个人所得税的税源与课税对象是一致的,而消费税、营业